

医疗卫生机构会计实务之一

医院会计实务

Yiyuan Kuaiji Shiwu



◎ 主 编 李启明 杜宇录 刘 杰

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

中国注册会计师全国统一考试教材

医院会计实务

YIYUAN KUOJIJI SHIWU

中国注册会计师全国统一考试教材

中国注册会计师全国统一考试教材

中国注册会计师全国统一考试教材

医疗卫生机构会计实务之一

医院会计实务

主 编 李启明 杜宇录 刘 杰
副主编 田 虹 夏 军 王晓红
杨西萍 文 陶

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

版权专有 侵权必究

图书在版编目 (CIP) 数据

医院会计实务/李启明, 杜宇录, 刘杰主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2011. 6

ISBN 978 - 7 - 5640 - 4526 - 5

I. ①医… II. ①李…②杜…③刘… III. ①医院 - 会计制度 - 中国
IV. ①R197.322

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 087720 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010)68914775(办公室) 68944990(批销中心) 68911084(读者服务部)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 航远印刷有限公司

开 本 / 710 毫米 × 1000 毫米 1/16

印 张 / 16.75

字 数 / 313 千字

版 次 / 2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月第 1 次印刷

印 数 / 1 ~ 4000 册

定 价 / 38.00 元

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 边心超

图书出现印装质量问题, 本社负责调换

编写说明

2010年12月,财政部和卫生部新颁发了《医院财务制度》(财社[2010]306号)、《医院会计制度》(财会[2010]27号)、《基层医疗卫生机构财务制度》(财社[2010]307号)和《基层医疗卫生机构会计制度》(财会[2010]26号),这是医院财务制度和会计制度又一次重大变革。为了满足广大医院财会人员学习新制度的需要,我们根据《医院财务制度》和《医院会计制度》,结合近年来政府预算改革中出台的有关事业单位预算管理的新要求和会计核算的补充规定,组织编写了《医院会计实务》。同时,该书也可作为卫生经济管理等相关专业学生学习医院会计的教材。本书在编写过程中立足医院财务管理和会计核算工作的实际情况,解决医院财务管理和会计核算工作中的具体问题,突出了以下特点:

“及时”——本书是在新的财务会计制度正式实施以及政府收支分类体系、部门预算、国库集中收付制度逐步完善之际,医院实行全成本核算的迫切性越来越强烈的背景下编写的,能及时适应医院广大财会人员不断更新财会知识、提高财务管理水平和会计核算能力的需要。

“实用”——本书力争切合医院财务管理和会计核算工作的实际需要,突出实用性和操作性。

首先,介绍了医院会计的基本知识和现行制度框架,结合医院的实际情况介绍了会计核算的基本方法;

其次,以每个会计科目为单元,结合医院常见经济业务介绍了会计科目的基本使用方法和注意事项,在相关章节中介绍了医院成本管理与核算的有关内容和方法;

再次,介绍了医院财务报告的基本体系,介绍了医院主要会计报表的编制、审核和财务分析的基本方法;

最后,为帮助广大财会人员顺利完成新旧会计制度的衔接,在附录中介绍了新旧会计制度衔接的方法步骤,并举例说明。

“通俗”——本书在编写过程中,采用了大量的图表来总结分析医院财务管理和会计核算过程中有关内容间的相互联系及区别,使医院广大财务人员的学习达到事半功倍的效果。

本书由陕西财经职业技术学院副教授李启明（负责编写第一、二章和附录并总纂）、陕西省妇幼保健院高级会计师杜宇录（负责编写第三章）、陕西省人民医院财务经营处处长刘杰（负责编写第四章）担任主编，陕西省肿瘤医院高级会计师田虹（负责编写第五章）、陕西省第二人民医院总会计师夏军（负责编写第六章）、陕西省妇幼保健院总会计师王晓红（负责编写第八章）、西安医学院附属医院高级会计师杨西萍（负责编写第九章）、陕西中医学院附属医院文陶（负责编写第七章）担任副主编。

在本书的编写过程中，陕西省财政厅社保处、会计处，卫生厅规划财务处提出了体例编排的指导性意见并给予了大力支持和帮助，有关章节参考了国内同领域的研究成果，在此深表感谢。同时，由于编者水平有限，书中难免有不妥之处，敬请广大医院财会人员批评指正。

编 者

目 录

第一章 医院会计概述	(001)
第一节 医院会计的意义	(001)
一、医院会计的定义	(001)
二、医院会计的特点	(002)
三、医院新旧财务、会计制度的变化	(002)
四、医院财务管理的原则及任务	(004)
第二节 会计核算的基本前提和原则	(004)
一、会计核算的基本前提	(004)
二、会计核算的一般原则	(006)
第三节 会计要素	(008)
一、会计要素的构成	(008)
二、会计要素间的基本关系	(012)
第四节 会计组织机构及人员配备	(014)
一、会计机构的设置	(014)
二、会计人员的配备和责任	(015)
三、会计人员应具备的条件	(016)
四、设置会计岗位应遵循的原则	(017)
第二章 医院会计核算方法	(018)
第一节 会计科目	(018)
一、会计科目的分类	(019)
二、会计科目的分级	(019)
三、会计科目的使用要求	(020)
第二节 会计凭证	(022)
一、原始凭证	(022)
二、记账凭证	(023)

三、填制会计凭证的一般要求	(026)
四、会计凭证的传递与保管	(026)
第三节 会计账簿	(027)
一、会计账簿的种类及设置	(027)
二、账簿的启用和交接	(028)
三、登记会计账簿的基本要求	(029)
四、更正错账的方法	(030)
五、会计对账	(030)
六、会计结账	(030)
第四节 记账方法及账务处理程序	(031)
一、借贷记账法的基本内容	(031)
二、医院会计账务处理程序	(032)
第三章 资产——流动资产	(033)
第一节 货币资金	(033)
一、库存现金	(033)
二、银行存款	(036)
三、零余额账户用款额度及财政应返还额度	(039)
四、其他货币资金	(046)
五、短期投资	(047)
第二节 应收及预付款项	(048)
一、应收在院病人医疗款	(048)
二、应收医疗款	(049)
三、其他应收款的核算	(051)
四、坏账准备的核算	(053)
五、预付账款	(056)
六、待摊费用的核算	(057)
第三节 库存物资和在加工物资	(058)
一、库存物资	(058)
二、在加工物资	(065)
第四章 资产——非流动资产	(067)
第一节 长期投资	(067)
一、长期投资的定义及特点	(067)

二、长期投资的管理与要求	(067)
三、长期投资的计价	(068)
四、长期投资的核算	(069)
第二节 固定资产	(072)
一、固定资产的内容	(072)
二、固定资产的管理	(073)
三、固定资产的计量	(074)
四、固定资产折旧	(074)
五、固定资产的后续支出	(078)
六、固定资产的核算	(079)
第三节 无形资产等	(091)
一、无形资产	(091)
二、长期待摊费用	(096)
三、待处理财产损益	(097)
第五章 负债	(100)
第一节 流动负债	(100)
一、负债管理的要求	(100)
二、流动负债的特点及内容	(100)
三、流动负债的核算	(101)
第二节 非流动负债	(116)
一、非流动负债的内容及特点	(116)
二、长期借款利息的处理	(116)
三、非流动负债的核算	(117)
第六章 收入	(121)
第一节 医院预算管理概述	(121)
一、医院预算的组成	(121)
二、医院预算的管理办法	(121)
三、医院预算的编制	(122)
四、医院预算的审批	(122)
五、医院预算的执行	(122)
六、医院年度决算	(123)
七、医院预算的分析与考核	(123)

第二节 医院收入内容及管理	(123)
一、医院收入的内容	(123)
二、医院收入的管理	(124)
三、医院收入的确认	(125)
第三节 医院收入的核算	(126)
一、医疗收入	(126)
二、财政补助收入	(129)
三、科教项目收入	(130)
四、其他收入	(130)
第七章 费用	(134)
第一节 费用概述	(134)
一、费用的定义与内容	(134)
二、费用管理的要求	(136)
三、费用控制的方法	(137)
四、费用的列报口径	(138)
第二节 费用的核算	(139)
一、医疗业务成本	(139)
二、财政项目补助支出	(140)
三、科教项目支出	(142)
四、管理费用	(142)
五、其他支出	(144)
第三节 医院成本管理概述	(145)
一、医院成本管理的意义	(145)
二、医院成本的分类	(147)
三、医院成本核算的原则	(149)
四、医院成本核算的对象	(150)
五、医院成本的构成要素	(151)
六、医院成本分析	(152)
第四节 科室成本核算	(155)
一、科室成本核算的含义	(155)
二、科室类别的划分及范围	(156)
三、科室成本核算的界限划分	(156)

四、科室成本核算的要求	(157)
五、科室成本的归集	(157)
六、科室成本分摊的过程	(157)
七、科室成本核算过程举例	(159)
八、科室成本核算涉及部门及其职责	(167)
九、科室成本核算的配套制度	(168)
第八章 净资产	(170)
第一节 基金	(171)
一、事业基金	(171)
二、专用基金	(172)
三、待冲基金	(174)
第二节 结转(余)及结余分配	(178)
一、财政补助结转(余)	(178)
二、科教项目结转(余)	(181)
三、本期结余	(183)
四、结余分配	(185)
第九章 财务报告与分析	(188)
第一节 财务报告概述	(188)
一、财务报告的作用	(188)
二、财务报告的内容	(188)
三、财务报告的编制要求	(190)
第二节 会计报表的编制	(192)
一、资产负债表	(192)
二、收入费用总表	(198)
三、医疗收入费用明细表	(202)
四、现金流量表	(205)
五、财政补助收支情况表	(211)
第三节 财务报告的审核、汇总和分析	(215)
一、财务报告的审核	(215)
二、财务报告的汇总	(216)
三、财务报告的分析	(217)

附录 新旧会计制度衔接的方法	(222)
准备工作：对资产负债进行全面清查	(222)
第一步 编制原账科目余额表并加以说明	(224)
第二步 办理结转调整事项	(228)
第三步 编制新账科目余额表并建立新账	(238)
第四步 编制新制度期初资产负债表	(239)
第五步 对资产负债表有关项目追溯调整	(239)
会计报表新旧衔接	(242)
新旧会计制度衔接举例	(243)

第一章

医院会计概述

第一节 医院会计的意义

一、医院会计的定义

本书所指的医院是指中华人民共和国境内各级各类独立核算的公立医院（简称医院），包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部（所）、疗养院等，不包括城市社区卫生服务中心（站）、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。《中共中央国务院关于深化医药卫生体制改革的意见》中关于“建立规范的公立医院运行机制”的要求提出，“推进医药分开，积极探索多种有效方式逐步改革以药补医机制。通过实行药品购销差别加价、设立药事服务费等多种方式逐步改革或取消药品加成政策，同时采取适当调整医疗服务价格、增加政府投入、改革支付方式等措施完善公立医院补偿机制”，关于“落实公立医院政府补助政策”的要求提出，“逐步加大政府投入，主要用于基本建设和设备购置、扶持重点学科发展、符合国家规定的离退休人员费用和补贴政策性亏损等，对承担的公共卫生服务等任务给予专项补助，形成规范合理的公立医院政府投入机制”。所以，医院资金的运动既包括了政府财政补助资金运动，也包括了其医疗服务活动引起的资金的运动，这是医院资金运动的基本特征，也是医院会计核算的对象。

医院会计，就是根据医院财务管理的要求和规律并结合医院资金运动的特征设置的，是以货币为主要计量单位，运用会计的基本方法，核算、反映和监督医院资金运动过程结果的专业会计。医院会计是医院经济管理活动的重要组成部分，它除了要核算财政对医院的补助资金外，还要对医院的医疗业务收支及其结果等进行全面核算、反映和监督，从而不断降低医疗服务成本，不断提高医院的经营管理水平，保证医院各项业务活动按照国家政策健康有效地运行，促进医院顺利开展各项业务工作。

二、医院会计的特点

医院是公益性事业单位，不以营利为目的。^① 医院会计除具有一般事业单位财务会计的共性外，还具有其特殊性。

(1) 医院会计与一般事业单位财务会计相比增加了一些特有的核算内容。如在货币资金中增加了其他货币资金、医院可以按应收医疗款和其他应收款的一定比例计提坏账准备、医院的固定资产应计提折旧，增加了在建工程、待处理财产损失等内容。

(2) 医院会计在记账基础上采用了权责发生制，设置了预提费用和待摊费用等账户，而一般事业单位财务会计核算一般采用收付实现制，但经营性收支业务核算可采用权责发生制。

(3) 医院会计对其特殊的经济业务和会计事项的处理有其特殊性，如与住院病人办理结算，设置“应收在院病人医疗款”等科目。

(4) 医院所有活动不以营利为目的，不存在生产经营活动，也不需纳税。

三、医院新旧财务、会计制度的变化

根据医改意见和实施方案关于公立医院改革的相关要求，新修订的医院财务、会计制度充分体现了公立医院的公益性特点，强化了医院的收支管理和成本核算，在医疗药品收支核算、医疗成本归集核算体系、会计科目和财务报告体系、医院财务报表注册会计师审计等方面凸显了一系列重大创新，从总体上看将加快推进医疗机构体制机制改革。具体来说有以下几方面的变化。

(一) 医院收支全部纳入预算管理

强化预算约束与管理，将医院所有收支全部纳入预算管理，维护预算的完整性、严肃性，杜绝随意调整项目支出等问题，促进医院规范运营。新制度明确规定对医院实行“核定收支、定项补助、超支不补、结余按规定使用”的预算管理办法，并规定地方可结合实际，对有条件的医院开展“核定收支、以收抵支、超收上缴、差额补助、奖惩分明”等多种管理办法的试点。

在明确医院预算管理总体办法的基础上，与财政预算管理体制改革相衔接，新制度对医院预算的编制、执行、决算等各个环节所遵循的方法、原则、程序等作出了详细规定，并明确了主管部门（或举办单位）、财政部门以及医院等主体在预算管理各环节中的职责。

^① 摘自《医院财务制度》（财社〔2010〕306号）。

（二）医院资产负债应全面披露

公立医院的负债问题一直如同“雾里看花”。通过夯实资产负债信息，加强资产管理与财务风险防范，全面、真实地反映医院资产负债情况，为严格规范医院筹资和投资行为提供有力的政策依据。新制度规定，医院要完整核算所拥有的资产和负债，全面披露资产负债信息，客观反映资产的使用消耗和实际价值。同时强化管控手段，限制非流动负债的借入，严格大型设备购置、对外投资论证报批程序。

（三）医院收支分类重新调整

科学界定收支分类，规范收支核算管理。新制度规定，根据收入按来源、支出按用途划分的原则，合理调整医院收支分类，配合推进医药分开改革进程，弱化药品加成对医院的补偿作用，将药品收支纳入医疗收支统一核算，根据业务活动需要，收支分类中单独核算科研、教学项目收支。这些规定既体现了医院的公益性质和业务特点，又规范了医院的各项收支核算与管理。

（四）医院应定期开展医疗服务成本测算

硬化成本核算，强化成本控制。医改实施方案明确提出，要加强公立医院成本核算与控制，定期开展医疗服务成本测算，科学考评医疗服务效率。新的医院财务、会计制度重点强化了对成本管理的要求，对成本管理的目标、成本核算的对象、成本分摊的流程、成本范围、成本分析和成本控制等作出了明确规定，细化了医疗成本归集核算体系，为医疗成本的分摊与核算提供口径一致、可供验证的基础数据。这些规定，为医院加强自身的运行管理、全面提升成本核算与控制水平提供了有力的数据支持，并为今后管理部门制定合理的医疗服务价格提供了参考依据。

（五）改进、完善会计科目和财务报告体系

新制度对科目体系进行了全面梳理和完善，充实了各科目的确认、计量等核算内容，使医院的日常核算依据更为明确。同时，改进、完善了医院财务报告体系，新增了现金流量表、财政补助收支情况表及报表附注，改进了各报表的项目及其排列方式，还提供了作为财务情况说明书附表的成本报表的参考格式。这一方面使医院的财务报表体系与国际惯例和企业会计更为协调，增强了通用性；另一方面也兼顾了医院的实际情况，使医院的财务报表体系更为完整，以满足财务管理、预算管理、成本管理等多方面的信息需求。

（六）医院年度财务报告应经注册会计师审计

《关于公立医院改革试点的指导意见》等医改配套文件，均对发挥会计师事

务所的审计监督作用提出了明确要求。而落实医改意见及实施方案有关要求,摸清医院家底、防范财务风险、完善激励约束机制、加强医院内部预算和成本管理、加强医改资金的使用监督等各项工作,都离不开真实、可靠的财务信息。注册会计师对医院财务报表进行审计,有助于提高医院会计信息质量,增强财务状况和经营成果的真实性和公信力。此外,引入注册会计师审计制度,有利于进一步加强对政府卫生投入资金使用情况的监督管理,形成科学有效的监督体系,是确保医改资金投入与使用安全、规范、透明和有效的重要机制。^①

四、医院财务管理的原则及任务

(一) 医院财务管理的基本原则

- (1) 执行国家有关法律、法规和财务规章制度。
- (2) 坚持厉行节约、勤俭办事业的方针。
- (3) 正确处理社会效益和经济效益的关系,正确处理国家、单位和个人之间的利益关系,保持医院的公益性。

(二) 医院财务管理的主要任务

- (1) 科学合理地编制预算,真实反映财务状况。
- (2) 依法组织收入,努力节约支出。
- (3) 健全财务管理制度,完善内部控制机制。
- (4) 加强经济管理,实行成本核算,强化成本控制,实施绩效考评,提高资金的使用效益。
- (5) 加强国有资产管理,合理配置和有效利用国有资产,维护国有资产权益。
- (6) 加强对经济活动的财务控制和监督,防范财务风险。

第二节 会计核算的基本前提和原则

一、会计核算的基本前提

随着医改步伐的加快,医院面临的经济环境也越来越复杂,医院发生的经济业务也呈多样化,面对多种多样的经济业务,在进行会计核算时就有必要对会计

^① 摘自2011年1月18日财政部副部长王军就医疗机构财务、会计及审计五项制度答记者问。

核算所处的经济环境作出判断。例如,应假设医院在一般情况下是连续经营的,为了计算医院的结余有必要将医院连续不断的业务活动过程划分为一定的期间,会计核算应选择确定一定的计量单位来反映医院的医疗业务活动情况。只有规定了这些会计核算的前提条件,会计核算才能得以正常进行下去,才能据以选择、确定会计处理方法。会计核算的基本前提,就对会计核算所处的变化不定的环境作出的合理判断,是人们在长期的会计实践中逐步认识和总结形成的,是会计核算的基础条件。会计核算的基本前提包括:会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。

(一) 会计主体

会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织。会计主体为会计核算界定了空间范围和服务对象。医院会计的会计主体就是设立于中华人民共和国境内各级各类独立核算的公立医院(以下简称医院),包括综合医院、中医院、专科医院、门诊部(所)、疗养院等,不包括城市社区卫生服务中心(站)、乡镇卫生院等基层医疗卫生机构。

(二) 持续经营

持续经营是指会计主体的业务活动将无限期地延续下去,也就是说,在可以预见的未来,医院不会进行清算、解散、倒闭而不复存在。它要求会计人员以医院持续、正常的医疗业务活动为前提,在此前提下选择会计程序和会计处理方法,进行会计核算。

在会计核算中所使用的一系列的会计处理方法都是建立在持续运行前提的基础上。如果没有规定持续运行的前提条件,一些公认的会计处理方法将缺乏存在的基础;一些公认的会计处理方法也将无法采用,医院也就不能按照正常的会计原则、正常的会计处理方法进行会计核算,从而不能采用通常的方式提供会计信息。

(三) 会计分期

会计分期是指将医院持续不断的医疗业务活动分割为一定的期间,据以结算账目、编制财务报告,从而及时地向有关方面提供反映财务状况和经营成果的会计信息。

医院的会计期间分为年度、季度和月份。会计年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。

(四) 货币计量

货币计量是指医院在会计核算过程中采用货币作为计量单位,记录、反映医